

Ives Gandra da Silva Martins

TRANSAÇÃO E ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,  
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,  
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e  
de Direito Constitucional.

-I-

O direito tributário é ramo do Direito em que a estrita legalidade, a tipicidade cerrada e a reserva absoluta da lei formal abrem poucos espaços a resoluções flexíveis de conflitos entre Fisco e Contribuinte, mormente em país que criou sistema tributário, em nível constitucional, sem precedentes no constitucionalismo dos países desenvolvidos, com disposições que mais geram problemas que soluções (1).

---

(1) Escrevi: "Com efeito, em direito tributário, só é possível

-1-

---

estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas --e principalmente-- o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da "lex scripta", peculiar à reserva formal da lei, acresce-se a da "lex stricta", própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento (grifos meus).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que

Assim é que das 50 Constituições que Celso Bastos e eu consultamos para elaborar os comentários à lei suprema do Brasil, pela Saraiva, em 15 volumes e 12 anos de trabalho, nenhuma delas oferta particularização tão extensa como a brasileira, em relação ao sistema tributário, sobre discriminar a competência impositiva de todas as esferas do poder, de resto, tendo-se tornado, também, a única Federação do mundo em que os Municípios são entidades federativas (2).

---

determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 1982, p. 57/58).

(2) Celso Ribeiro Bastos esclarece: "A verdade é que no protótipo federativo mundial não entra o município pela óbvia razão de que os países que o adotam também não dispensam ao município uma autonomia constitucionalmente assegurada. Desde o momento em que, no Brasil, preferiu-se compartilhar o exercício da soberania por três ordens

O direito tributário brasileiro, portanto, não comporta soluções capazes de albergar a arbitragem, como forma de solução do conflito

---

jurídicas diferentes, com diversos graus de abrangência do espaço territorial de sua validade, mas com mesma dignidade e hierarquia constitucional, a conclusão inelutável seria a de reconhecer-se que a própria Federação brasileira assumira feições próprias. É certo que sempre poderá dizer-se que os municípios não participavam do pacto federativo. Bem, mas aí não procederia a inclusão no art. 1º do Distrito Federal e dos Territórios. E, de outra parte, não queremos crer que o fato de os Estados-Membros terem direito a se representarem por senadores no seio da União fosse de molde tal a justificar a exclusão dos municípios do nosso modelo federativo. É matéria esta toda apegada a preconceitos responsáveis pela convicção até certo ponto generalizada de que os conceitos e as locuções jurídicas têm essências. Nessa linha de idéias, haveria uma essência federativa, da qual o município não faria parte. O certo é que existem apenas Estados que, em razão de certas afinidades e analogias, mas nunca de identidade, possuem alguns atributos a que se convencionou chamar Federação. O que existe, portanto, são Estados federativos concretos, todos, de resto, diferentes entre si em múltiplos aspectos. A conclusão que se tirou é que a omissão do art. 1º não nos deveria toldar o espírito, a ponto de equivocarmo-nos na tarefa de compreensão da exata inserção do município naquele quadro institucional: é ele entidade jurídica, de direito público com capacidade política, e exercente de uma autonomia na condução dos assuntos de sua alçada, a igual título que o fazem União e Estados na gestão dos seus" (Comentários à Constituição do Brasil, 1º volume, Ed. Saraiva, 1988, p. 232).

entre os sujeitos ativos e passivos da relação tributária.

Vale dizer: o direito tributário brasileiro, conformato e fechado em seus inflexíveis princípios, não admite que as autoridades tributárias optem pela arbitragem, na medida em que só podem agir de acordo com a lei.

Tenho para mim que, ao contrário da manifestação de alguns magistrados, por implicar renúncia de direitos individuais disponíveis por parte de quem busca solução de conflitos mais ágil, abrindo mão do recurso ao Poder Judiciário, a arbitragem não é violentadora do princípio imodificável perfilado no art. 5º, inciso XXXV, da lei suprema, cuja dicção é a seguinte:

"XXXV. a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (3).

---

(3) José Cretella Júnior esclarece: "Está consagrado, em 1988, como em 1964 (pela primeira vez), em 1967 e em 1969, a regra ou princípio da inarredabilidade ou inafastabilidade do controle judicial ou jurisdicional do ato legal, ou eivado de abuso de poder. O art. 5º, § 4º, da Constituição de 1988 explica não somente que "a lei ordinária não poderá excluir da apreciação judicial as próprias leis, ou quaisquer outras regras jurídicas, nem a defesa dos

À evidência, toda lesão de direito pode ser levada ao Judiciário, a não ser que a própria pessoa decida não solicitar a prestação jurisdicional, abrindo mão de seus direitos individuais disponíveis.

Há direitos individuais que são indisponíveis, como o direito à vida; neste caso, à evidência, quem tem o poder de tutela, pode recorrer ao Judiciário para evitar que alguém faça uso contrário de direitos de que não pode dispor.

Em matéria econômica, todavia, tal indisponibilidade inexistente. O direito à propriedade, ao contrário do direito à vida, não é

---

direitos individuais que se fundam em regras jurídicas da Constituição", como também indica o estatui que "a lei ordinária, *sensu lato*, não pode excluir da apreciação judicial os direitos individuais que se fundam em leis ordinárias" (cf. Pontes de Miranda, *Comentários*, 3ª ed., 1987, Rio, Ed. Forense, v.V, p. 105). Lei alguma, mesmo em períodos ditatoriais, pode dizer, se for lei ordinária, em seu bojo: "esta lei é insuscetível de revisão pelo Poder Judiciário". No regime, que antecedeu ao atual, houve atos ou regras jurídicas, mas nunca leis ordinárias que se declararam excluídas da apreciação pelo Poder Judiciário" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. I, Ed. Forense Univr., 1989, p. 435).

indisponível, nada obstante ser um dos cinco direitos fundamentais da Carta Magna. E as questões econômicas giram em torno de propriedades ou distorções de direitos sobre a mesma, em sua dimensão estática ou circulatória, sobre tal realidade incidindo a tributação a que Hanya Ito denominava de "economia da aquisição compulsória (4).

À nitidez, onde for possível a disponibilidade dos direitos, há possibilidade de se adotar solução de conflitos, via arbitragem, com expressa renúncia às vias judiciais.

No direito tributário, todavia, o sujeito passivo da relação tributária, só dispõe de seu direito, se decidir pagar exação fiscal indevida, como liberalidade em favor do Estado, mas não tem qualquer liberdade, em face de ser a relação respectiva de subordinação, de

---

(4) "Diz Aliomar Baleeiro que "as necessidades públicas foram, no estágio mais rudimentar da sociedade, as "necessidades plurais", ou, enfim, aquelas que o homem não pode satisfazer sem o concurso do grupo. Este coage o indivíduo, quando não logra arregimentá-lo pela persuasão" com o que aceita a teoria da Hanya Ito que chamou os fenômenos financeiros de "economia de aquisição compulsória" (Hanya Ito, *Essays in Public Finance*, Science Council of Japan, Tokyo, 1954) (*Direito Tributário 2*, José Bushatsky Editor, 1972, p. 145).

se esquivar a pagamento do tributo, sem correr o risco das sanções pertinentes.

Em outras palavras, a obrigação "ex lege", que conforma a imposição tributária, é de molde tal que não permite seja a pendência que suscitou levada à arbitragem. Ou se deve ou não se deve o tributo e a decisão, no caso de controvérsia, só poderá ser do Poder Judiciário, a não ser que o próprio poder impositivo crie condições diversas, por leis desonerativas, para que se resolva a pendência (5).

---

(5) O § 6º, do artigo 150, tem a seguinte dicção: "§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g". Comentei a redação anterior que era: "Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal", como se segue: "O § 6º restringe a faculdade, que muitas vezes se auto-outorgava o Poder Executivo, de remir ou anistiar créditos tributários.

Em nível de legislação complementar já havia tratamento sobre a matéria. Os arts. 180, 181 e 182 do Código Tributário Nacional ofertam sua disciplina jurídica, explicitando --por ser esta a

---

função da lei complementar-- os denominados princípios implícitos da Lei Maior.

O novo texto, todavia, eleva, em nível constitucional, as amarras colocadas no direito pretérito.

Tanto a remissão como a anistia são instrumentos excepcionais a serem utilizados ou no interesse da Administração ou para resolver crise provocada pela adoção de determinada política tributária.

Sempre a anistia e a remissão representam uma injustiça em relação aos contribuintes que honraram seus compromissos, principalmente se o fizeram apesar da excessiva carga fiscal.

Por esta razão, a utilização de tal instrumento deve ser muito bem pensada.

Não poucas vezes, a anistia e a remissão são concedidas para desentulhar as prateleiras governamentais, atoladas de processos para execução, em que seu custo e a possibilidade de recebimento da dívida ativa --projetada para um futuro incerto e duvidoso quanto aos prazos e à própria liquidez do direito pretendido-- levam a administração a receber já, créditos menores do que não ter a certeza de recebê-los, no futuro, ou a receber muito menos agora do que despende muito para no futuro receber pouco.

Outras vezes, realmente, decorre de incorreta percepção do fenômeno econômico sobre o qual faz incidir a exigência, com o que objetiva a anistia ou a remissão recompor o quadro antes formulado, zerando-se o passado e recomeçando o contribuinte vida nova.

A anistia e a remissão terminam por resultar num perdão total ou parcial da dívida, correspondendo a anistia ao perdão efetivo à falta do contribuinte, e a remissão, ao afastamento do crédito decorrente de reconhecimento de que ao poder tributante não faltou responsabilidade, ou na implantação da política ou na exegese dos dispositivos constitucionais, complementar ou ordinária.

O comando constitucional orienta-se no sentido de apenas permitir a anistia ou a remissão através de lei específica das 3 esferas do

Em termos diversos, ou decide, o Poder Judiciário, com quem está a razão, ou o sujeito passivo fica na estrita dependência do poder tributante de ter sua pendência solucionada de forma distinta da estabelecida em lei desde que outra lei venha a dispor diferentemente.

---

poder tributante.

À evidência, a expressão "lei específica" não é feliz. Toda a lei que tratar de anistia é específica, se ordinária, posto que o cuidar genericamente pertine à lei complementar, em nível de princípios gerais, ou implica delegação de competência legislativa proibida nesta matéria, salvo exceção constitucional, ao Poder Executivo. A lei, portanto, ou poderá ser exclusiva ou tratar de outras matérias além da remissão ou anistia, mas será sempre específica.

A outra observação é de que matéria previdenciária, por força do art. 149, é matéria tributária, razão pela qual a enunciação separada implica pleonasma enfático desnecessário, quando não exteriorizador de insuficiente técnica legislativa.

A contribuição previdenciária é tributo, razão pela qual se excluída fosse a explicitação de uma única espécie de tributação especial, sem explicitação das demais, o discurso seria mais adequado e correto.

O constituinte, todavia, pode ter desejado repetir o óbvio para eliminar dúvidas convenientes ou permitir soluções coniventes do Poder Público em detrimento do erário e da sociedade" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 212).

Este é o retrato do sistema tributário brasileiro, na atualidade, admitindo, todavia, uma pequena abertura pelos institutos da transação e da compensação, regulados pelos artigos 170 a 172 do CTN, cuja dicção transcrevo:

"Art. 170 A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

S único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 171 A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

§ único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Art. 172 A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I. à situação econômica do sujeito passivo;
- II. ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III. à diminuta importância do crédito tributário;
- IV. a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V. a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

§ único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155".

Sobre o artigo 171 passo, agora, a tecer breves considerações.

-II-

-12-



O artigo 171 abre, indiscutivelmente, perspectiva para que se possa transacionar no campo do direito tributário.

O dispositivo utiliza-se da expressão "mediante concessões mútuas" o que pressupõe uma certa elasticidade na busca de uma solução satisfatória (6).

---

(6) Nada obstante ter posição contrária à transação a que se refere o art. 171, Eduardo Marcial Ferreira Jardim escreve: "O artigo em apreço versa sobre o instituto da transação. Consoante definição inserta no próprio dispositivo, a transação exprime fórmula extintiva da obrigação tributária consubstanciada em término do litígio mediante concessões mútuas.

Sob o fulgor da Teoria Geral do Direito, a transação hospeda dois requisitos, quais sejam, a existência de litígio ou controvérsia entre as partes e a presença de ônus ou vantagens recíprocas, em consonância, aliás, com o magistério autorizado de Washington de Barros Monteiro.

Álvaro Villaça de Azevedo compartilha desse entendimento ao esclarecer que "é indispensável à transação a existência de uma relação jurídica duvidosa". Pontes de Miranda, com sua poderosa autoridade, também qualifica a controvérsia e a reciprocidade como elementos essenciais à transação. São suas palavras: "há o caput controversum, sobre o qual se apóia o negócio jurídico, o acordo, e o caput non controversum, sobre o qual se apóia o negócio jurídico e do qual se parte tendo-se como certo porque como tal se houvera" (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 402)

De qualquer forma, a M.P. 1923/99, que criou o "Refis", ingressa na mesma linha reguladora da lei complementar --o CTN tem eficácia de lei complementar-- ao permitir acordos para pagamentos de tributos devidos, dentro da capacidade contributiva do devedor, o que vale dizer, admite que se estenda para cada caso solução própria que não será necessariamente aquela a ser adotada para outros contribuintes (7).

---

(7) Escrevi sobre o Refis: "A Medida Provisória n° 1923/99, que instituiu programa de recuperação fiscal - Refis, é medida de se elogiar, pois permitirá que muitas empresas continuem a gerar empregos, tributos e desenvolvimento, viabilizando a sua existência, o que seria impossível, se permanecessem obrigadas a saldar seus débitos anteriores pelo processo de liquidação até então em vigor. O elogio que faço à iniciativa do Secretário da Receita Federal e ao Governo não elimina as críticas que tenho feito, de que parte do sucateamento da empresa nacional decorreu de uma política tributária inadequada, privilegiando os "tributos da descompetição", pelo regime da cumulatividade, em carga tributária superior a de todos os países emergentes, acrescidos de juros extorsivos. Essa política tributária levou ao desaparecimento de grupos nacionais importantes, à desnacionalização da empresa brasileira e a inviabilização de diversos segmentos econômicos de relevância, sobre viver, o país, sob o signo da recessão e desemprego.

A iniciativa governamental, todavia, gera uma lufada de esperança de que, agora, esteja o Governo preocupado em empreender verdadeira política tributária e não apenas política de arrecadação, a qualquer custo, para tapar os buracos de "deficit" público de uma "Federação"

---

que não cabe dentro do "PIB".

É que o programa parece bem intencionado --embora não conheça, ainda, a forma de sua gestão e de sua implementação-- e a proposta do Governo nasce objetivando prioritariamente a recuperação das empresas sufocadas por débitos fiscais, em decorrência de um plano de estabilização da moeda que não foi voltado para a estabilização das entidades privadas.

Tem o Governo a justificativa de que o peso dos tributos, dos juros, da recessão e do desemprego incidem sobre o setor empresarial porque o Congresso não fez as reformas estruturais necessárias de enxugamento das esclerosadas máquinas estatais das 3 esferas. Deve-se reconhecer, entretanto, que se os partidos aliados, PFL e PMDB, tivessem dado o apoio necessário e o Governo sido mais impositivo com suas bases políticas --como de resto é com a sociedade-- tais reformas poderiam estar mais avançadas.

Nas crises, o importante, todavia, não é condenar o passado, mas reprogramar o futuro, razão pela qual a MP 1923/99 só pode ser bem recebida, devendo, inclusive, dependendo do comportamento dos agentes fiscais da Receita Federal, representar um primeiro passo para o diálogo sincero e franco entre Fisco e contribuinte, que é a colaboração que venho defendendo há anos, sem muita receptividade. Valeria a pena, entretanto, que o Ministro Malan e o Secretário da Receita Federal examinassem a possibilidade de permitir que as grandes empresas continuassem a saldar o imposto de renda pelo regime de lucro real. A obrigatoriedade da adoção da disciplina legal do lucro presumido praticamente inviabiliza a adesão ao programa, por parte dessas empresas, que, de resto, têm mais condições de discutir seus "débitos" ou "indébitos" tributários -- visto que muitas exigências são inconstitucionais-- do que as empresas de menor porte.

Como o referencial de pagamento dos débitos vencidos será a receita, não há porque não permitir que se liquide esse passivo mediante um

À evidência, a negociação, que admitem os dois diplomas (o complementar e o ordinário), entra no campo da solução consensual que se diferencia da arbitragem, em que as partes apenas acordam na escolha do árbitro, submetendo-se à sua decisão.

Trata-se, todavia, de um passo importante na solução de controvérsias entre contribuinte e fisco, primeiro degrau, talvez, para futuras soluções de arbitragem, se a legislação evoluir para tal nível de entendimento entre Fisco e contribuinte (8).

---

percentual aplicado sobre o faturamento, mantendo, todavia, a exigência legal do lucro real como base de cálculo do imposto sobre a renda.

A MP 1923/99 é um bom início, para começarmos a fazer política tributária, esperando que o Governo Federal se norteie, a partir de agora, por iniciativas dessa natureza" ( artigo Enfim, um pouco de política tributária, O Globo, 26/10/99).

(8) Aliomar Baleeiro comenta o artigo 171 da forma que se segue: "O próprio art. 171 conceitua a transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico, e não vulgar de negócio qualquer, como, p. ex., a compra e venda, mas como o mesmo conteúdo do art. 1.025 do Cód. Civil, isto é, de ato jurídico específico, no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste de concessões recíprocas.

Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e

Com efeito, nos Estados Unidos, antes de o Governo aplicar suas sobretaxas sobre produtos considerados subsidiados por outros países, submete a um julgamento muito semelhante ao arbitral a defesa dos produtores internos perante os produtores externos, cabendo, após as audiências públicas e exame dos elementos constitutivos dessas defesas, uma solução arbitral, negociada ou não, que implicará ou não a imposição da sobretaxa.

Poder-se-ia dizer quanto ao sistema tributário de caráter regulatório, que os Estados Unidos adotam política "quase arbitral" e "quase negocial", modelo, à nitidez, mais avançado que a solução apresentada pelo CTN, no seu artigo 171, e agora utilizado pelo Governo Federal ao implantar o Refis, na busca de recuperação das

---

não contrato --apesar de prestigiosas opiniões em contrário-- porque não cria tais obrigações.

A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lh'o faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados.

Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso" (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981, p. 575).

empresas brasileiras (9).

Poder-se-ia alegar que o artigo 123 do CTN não permite a convenção privada a ser oposta aos interesses do Governo, estando o dispositivo assim redigido:

---

(9) Carlos Valder do Nascimento comenta o artigo 171: "Por conseguinte, é lícito aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária promover a celebração de transação objetivando, através de concessões mútuas, pôr fim ao litígio e extinguir o crédito tributário. Entretanto, é bom que se ressalve, a transação somente poderá ser consumada nas condições e nos termos fixados pela legislação tributária.

Relevante é, pois, assinalar que a reciprocidade nas concessões é da substância da transação, formalizada no sentido de transformar uma situação jurídica duvidosa para outra certa. João Manuel de Carvalho Santos, citando Clóvis Beviláqua, que ao comentar o instituto da transação invoca a posição de Kohler, assim sintetiza: "A transação visa, em última análise, extinguir obrigações, apresentando duplo fundamento econômico: transformação de um Estado inseguro em outro seguro, e a obtenção desse resultado pela troca de prestações equivalentes.

Tratando-se de ato jurídico da maior importância, "porque modifica e extingue obrigações preexistentes", a norma codificada tributária recomenda que a lei determinará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. Deve reunir, para tal fim, as seguintes condições: partes capazes, consentimento válido, objeto formador da transação e causa lícita" (Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 1997, p. 448)

"Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes",

matéria, todavia, não conflitante com o artigo 171, pois, neste, o acordo se faz entre sujeitos ativos e passivos e, naquele, entre os sujeitos passivos sem a participação do ativo.

É claro que, se a Convenção for admitida pelo Fisco, futura oposição do próprio Fisco é inadmissível, por força do disposto no artigo 146, do CTN, cuja dicação é a seguinte:

"A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" (10).

---

(10) Américo Masset Lacombe assim o comenta: "Confirma este artigo o princípio geral da imutabilidade do lançamento. Se houver mudança na

O certo, todavia, é que a transação adotada desde 1966, como norma geral de direito tributário, embora instituto pouco usado, é um primeiro passo para a arbitragem também negociada entre Fisco e Contribuinte, se, um dia, pudermos "de lege ferenda", adotar ou o modelo americano para as sobretaxas de importação ou avançarmos em modelo próprio.

A conciliação prévia, portanto, nos parâmetros legais com possibilidade de solução de pendências, já existe no direito pátrio, o que representa indiscutível caminho para reduzir tensões que se

---

valoração jurídica dos dados ou elementos de fato que informam a autoridade administrativa no exercício da atividade do lançamento, tal mudança só poderá ser considerada quanto a fatos geradores ocorridos após a introdução desta modificação. Assim, se a administração mudar uma determinada orientação em virtude de decisão judicial tal modificação só se aplicará a lançamentos futuros não podendo de forma alguma introduzir modificações, sejam elas benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos completos, perfeitos e acabados, uma vez que nestes já está completa toda a estrutura da relação obrigacional com a constituição tanto do debitum (schuld, obrigação tributária, relação de débito) quanto da obligatio (haftung, crédito tributário, relação de responsabilidade)" (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, José Bushatsky Editor, 1976, p. 175)

acumulam principalmente em períodos de crises econômicas ou de elevada carga tributária, na busca de reduzir o nível de "déficit público" dos governos.

-III-

No primeiro relatório do Deputado Mussa Demes para a reforma tributária, fazia ele constar de suas sugestões de alterações o dispositivo seguinte:

"Art. 10 São acrescidos os seguintes artigos às Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal:

...

Art. 252 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, na forma prevista em lei, negociar os créditos tributários inscritos em dívida ativa".

Embora de indiscutível atualidade, pois tornava princípio constitucional aquele já constante da lei complementar, o dispositivo foi retirado de sua versão final.

Desconheço o nível das pressões que o fizeram abandonar a idéia original, de resto já consagrada desde o CTN, isto é, desde 1966 (11).

---

(11) Manoel Álvares escreve: "A autoridade fiscal competente somente poderá celebrar transação de baixo dos estritos critérios e limites estabelecidos em lei. É o princípio da indisponibilidade do interesse público.

A transação não se confunde com o parcelamento. A primeira é causa de extinção, enquanto o segundo é causa de suspensão do crédito tributário. Por isso, não cumprido o parcelamento, o crédito tributário pode voltar a ser exigido por inteiro ou pelo saldo remanescente relativo às parcelas não quitadas.

Embora prevista expressamente pelo CTN e admitida na jurisprudência e por boa parte da doutrina, a possibilidade da transação no direito fiscal tem encontrado certa resistência por parte de alguns estudiosos" (p. 654), elencando entre diversas decisões: "- Execução Fiscal. Honorários. Parcelamento. A transação mediante parcelamento do débito tributário em execução suspende o processo sem extinção do débito tributário. Honorários devidos apenas em caso de descumprimento do acordo. Agravo parcialmente provido" (TRF, 4a. Região, 1ª Turma, Rel. Juiz Volkmer de Castilho, j. 17/06/1997, DJU 16/07/1997, p. 54.683).

- 1. Direito processual civil. 1. Execução fiscal de crédito previdenciário. Acordo de parcelamento homologado por sentença. Suspensão da execução indeferida sob o fundamento da extinção do feito por obra da transação celebrada. 3. A transação em execução fiscal não extingue, mas apenas suspende a execução. Interpretação do art. 40 da Lei 6830/80. 4. Apelação provida" (TRF, 4a. Região, 3a. Turma, rel. Juiz Gilson Langaro Dipp, j. 19/03/1991, DJU

Parece-me equivocada a posição dos que propugnaram por sua supressão, visto que o dispositivo não representava alteração do instituto já admitido e usado no direito brasileiro, embora em nível de legislação complementar.

Pessoalmente, teria mesmo sugestão adicional, qual seja, a de acrescentar ao dispositivo então proposto (art. 252 do projeto original) um parágrafo com a seguinte redação:

"§ único. A lei poderá autorizar para solução rápida de pendências tributárias, que os sujeitos passivo e ativo da relação tributária escolham árbitro capaz de dirimir pendências, com renúncia ao direito de ingressar em juízo" (12).

---

15/05/1991, p. 10.654).

- Execução fiscal. Transação. Homologação. Extinção. Suspensão. Requerida a homologação de transação entre exequente e executado, o crédito tributário não se extingue, devendo ficar suspensa a execução" (TRF, 4a. Região, Apelação Cível 93.04.2077-3/RS, Rel. Juiz Volkmer de Castilho, j. 27/08/1996, DJU 25/09/1996, p. 72.149)".

(12) Tavares Paes esclarece: "A transação é possível no direito

Não vejo em que tal princípio poderia ser tido por inconstitucional.

De início, não feriria qualquer cláusula pétrea, no que diz respeito ao direito do contribuinte, pois este pode dispor daqueles direitos que são "disponíveis".

A objeção maior poderia ocorrer em relação ao poder tributante, sob a alegação de que não poderia dispor livremente do interesse público para obter soluções rápidas nas pendências tributárias.

Creio que, todavia, se a lei permitir que a solução seja adotada, a renúncia à discussão judicial se daria nos exatos termos da lei, o

---

tributário. Dí-lo o artigo 171. Tem a mesma conotação da transação do direito civil (CC. art. 1025). Adverte Aliomar Baleeiro que "a autoridade só pode celebrá-la com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados" (*Direito tributário*, cit., p. 252). Sobre a transação em direito tributário, v. ac. un. da 2a. Turma do TFR, em 20/9/1971, AMS 67.740, Rel. Min. Décio Miranda" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ed. Saraiva, 1986, p. 169).

que vale dizer, não estaria o poder impositivo, ao optar pela solução arbitral, abrindo mão do interesse público, antes agindo neste interesse.

Aos que entendem que tal flexibilidade da lei não poderia ocorrer, é de se observar que a Constituição oferta a possibilidade de renúncia ao direito de impor ou de cobrar tributos em seu § 6º do artigo 150, cuja dicção, que repito, é a seguinte:

*"Qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g" (13).*

---

(13) Pinto Ferreira comenta: "A anistia ou remissão em matéria tributária só pode ser concedida por lei específica das 3 esferas do poder tributante: federal, estadual ou municipal. Conforme o texto constitucional, elas devem envolver matéria tributária ou previdenciária, no que incorre o texto em visível pleonasm, pois a matéria previdenciária é matéria tributária, conforme o art. 140 da Lei Fundamental de 1988. Também não é oportuna nem conveniente a expressão "lei específica",

Ora, se pode o Fisco abrir mão, através de lei, das obrigações tributárias dos contribuintes (remissão) ou de multas (anistia), que significa renúncia maior, por que não poderia admitir renúncia menor que é a submissão --para solução rápida-- da pendência a árbitro de notório saber jurídico e indiscutível imparcialidade?

Parece-me nada impedir que a solução proposta possa vir a ser adotada no bojo de uma reforma tributária ou em outra proposta de emenda constitucional a ser apresentada, o que, a meu ver, simplificaria consideravelmente o processo tributário nacional, seja em nível administrativo, seja em nível judicial (14).

---

a que não alude o art. 59 da Constituição Federal. No caso, a lei específica é a lei ordinária, pois a lei complementar delinea somente princípios gerais. Anteriormente o Poder Executivo anistiava ou remitia créditos tributários usando sua própria faculdade e poder, agora limitado por lei (art. 150, caput), embora a matéria já fosse disciplinada pelo CTN (arts. 180 a 182)" (Comentários à Constituição Brasileira, 5° vol., Ed. Saraiva, 1992, p. 360)

(14) O artigo 175 do CTN tem a seguinte dicção: "Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia. § único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo

Estou convencido de que nas relações entre o Fisco e o Contribuinte poder-se-ia reduzir a "permanente litigiosidade" em que hoje se encontram, com benefícios evidentes, se se adotasse sistema como aquele que proponho neste artigo.

Não há porque, no surgimento da dúvida, não se buscar, com a rapidez

---

crédito seja excluído, ou dela consequente", tendo Walter Barbosa Corrêa comentado: "Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código --sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária-- versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído --é vedada a constituição de crédito--, mantém-se íntegra" (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 432/433).

e não com a morosidade dos processos administrativos e judiciais, soluções que tranquilizem o contribuinte ou permitam ao Fisco receber com maior rapidez o que tem direito, através do instituto da arbitragem, mormente se o corpo de árbitros for altamente especializado e de mútua confiança do Fisco e Contribuinte. Quadros arbitrais de reconhecido valor e idoneidade, em havendo solicitação, tenderão a dirimir pendências tributárias com maior eficiência e melhor resultado.

Com o brutal acúmulo de processos administrativos das 5.500 entidades federativas, cujos reflexos se projetam no Poder Judiciário, adotar solução que parece reduzir este volume e tornar mais ágil a Justiça Fiscal é ofertar condições de desenvolver o sistema tributário no país, com benefícios incontestes para todos.

A arbitragem é, pois, caminho de que não se deve ter receio, mesmo em se admitindo o instituto para um campo tão polêmico como o do direito tributário.

IGSM/mos  
**aarbitr**

São Paulo, 25 de Novembro de 1999.

